

RENTA – LEY SOBRE IMPUESTO A LA – ART. 21, ART. 31 N° 2, ART. 33 N° 1 LETRAS E Y G Y N° 3, ART. 72, ART. 107 – CIRCULAR N° 39 DE 2022 – RESOLUCIÓN EX. N° 90 DE 2022 (ORD. N° 2441, DE 14.09.2023).

Impuesto único establecido en el artículo 107 de la Ley sobre Impuesto a la Renta.

Se ha solicitado a este Servicio un pronunciamiento sobre el tratamiento aplicable al impuesto único establecido en el artículo 107 de la Ley sobre Impuesto a la Renta pagado en el año tributario 2023, en los casos que indica.

I ANTECEDENTES

De acuerdo con sus presentaciones:

1) Un contribuyente del régimen de la letra A) del artículo 14 (régimen general) de la Ley sobre Impuesto a la Renta (LIR), que ha pagado el impuesto único del artículo 107 de la LIR en el formulario N° 22 (F 22), correspondiente al año tributario (AT) 2023, debe agregar este monto a la renta líquida imponible (RLI), en la medida que no estaba provisionado en el balance del año 2022.

Tras señalar que lo mismo ocurre tratándose de un contribuyente del régimen del N° 3 de la letra D) del artículo 14 de la LIR (régimen pro pyme), formula una serie de consultas sobre el tratamiento tributario de este agregado y los códigos del F 22 del AT 2024 en los cuales debe ser informado.

2) Por otra parte, expone el caso de un contribuyente del régimen pro pyme, que en el año comercial 2022 tiene una pérdida obtenida en operaciones del artículo 107 de la LIR, informada en los códigos 1809, 1814 y 1816 del recuadro N° 4 del F 22 del AT 2023, consultando si en el AT 2024 esta pérdida debe ser reajustada por el índice de precios al consumidor (IPC) anual del año 2023.

Añade que, en la Resolución Ex. N° 90 de 2022, este Servicio resolvió que en la nueva columna “Rentas afectas con Impuesto Único del artículo 107 LIR” se registra: i) el resultado neto –lo que a su juicio incluye la pérdida de arrastre generada en el AT 2023; ii) pérdidas; iii) diferencia de mayor costo; iv) saldos iniciales y finales o pérdidas de arrastre; sobre lo cual, consulta por qué el Servicio hizo la distinción de informar en un ítem aparte las “pérdidas”.

Tras agregar un ejemplo numérico y entendiendo que en el registro tributario de rentas empresariales (RTRE) se debe reponer la pérdida tributaria, consulta en qué código del recuadro N° 20 del F 22 se informa este monto. Asimismo, consulta sobre la situación de la corrección monetaria de la pérdida de arrastre a nivel de registro REX.

3) Finalmente, en el caso de un contribuyente del régimen pro pyme, respecto de los gastos asociados a los instrumentos afectos al impuesto del artículo 107 de la LIR (por ejemplo, comisiones pagadas por asesorías) consulta si estas se informan en el código 1766 del recuadro N° 20 del F 22.

II ANÁLISIS

En relación con lo consultado, y sin perjuicio que en su oportunidad se publiquen las instrucciones operativas correspondientes al F 22 del AT 2024¹, en términos generales, es posible señalar lo siguiente.

Respecto de la consulta 1) del Antecedente y de acuerdo con lo dispuesto en el N° 2 del inciso cuarto del artículo 31 de la LIR, no procede la deducción como gasto de los impuestos de la LIR. Por consiguiente, conforme con la letra g) del N° 1 del artículo 33 de la LIR, el contribuyente del régimen general debe agregar a la RLI el impuesto único pagado, en caso de haberlo rebajado.

Para estos efectos, conforme con el N° 3 del artículo 33 de la LIR, dicho monto deberá ser reajustado por la variación del IPC entre abril y diciembre del año tributario correspondiente a su declaración y pago. Además, deberá considerarse el reajuste del artículo 72 de la LIR, en caso de que hubiese sido aplicado².

¹ Motivo por el cual, no es posible indicar los códigos en que deberán informarse los montos sobre los cuales consulta.

² Conforme con lo indicado en Oficio Ordinario N° 311 de fecha 27.01.2023 dirigido a usted.

Todo lo anterior, atendido que el impuesto único³ deberá ser luego imputado en la columna “Rentas afectadas con Impuesto Único del Artículo 107 de la LIR”⁴ del registro REX, debidamente reajustado.

Asimismo, en el caso de un contribuyente sujeto al régimen pro pyme, la base imponible a declarar en el F 22 no debe incluir el impuesto único pagado, al no corresponder a un desembolso asociado a rentas que deben tributar con el impuesto de primera categoría (IDPC). Sí corresponde su deducción en el registro REX por el monto efectivamente pagado⁵ atendido que este régimen, por regla general, no está sujeto a corrección monetaria.

Luego, aun cuando el impuesto único corresponde a un gasto rechazado no sujeto al artículo 21 de la LIR⁶, atendido que, tanto en el régimen general como en el pro pyme, el referido impuesto debe deducirse del registro REX a todo evento –disminuyendo su saldo positivo o incrementando el saldo negativo–, no corresponde que dicha partida deduzca créditos registrados en el SAC.

En relación con la consulta 2), sobre el tratamiento de la pérdida de arrastre que debe dar un contribuyente del régimen pro pyme, cabe efectuar las siguientes precisiones:

a) En el resolutivo N° 4 de la Resolución Ex. N° 90 del 2022, que indica las anotaciones que deben registrarse en la columna “Rentas afectadas con Impuesto Único del Artículo 107 de la LIR”, a diferencia de lo señalado en su consulta, la mención al resultado neto no incluye a la pérdida de arrastre, sino solo se refiere a la utilidad neta por las operaciones del año comercial respectivo.

En los mismos términos debe entenderse el código 1814 en el recuadro N° 4 del F 22⁷, por las operaciones correspondientes al año comercial a informar.

b) En cuanto a la reposición de la pérdida de arrastre en el RTRE, ello no aplica por cuanto en el REX se debe registrar exclusivamente el resultado neto correspondiente a las operaciones del año comercial, ya fuera positivo o negativo, sin incorporar la pérdida de arrastre, si existiera.

c) Finalmente, sobre la corrección monetaria de la pérdida de arrastre entre el registro REX del RTRE y lo informado en el F 22, para los fines de determinar la base imponible del impuesto único del artículo 107 de la LIR conforme con las instrucciones impartidas por este Servicio mediante Circular N° 39 de 2022, las pérdidas de arrastre se reajustarán de acuerdo con el porcentaje de variación del IPC en el período comprendido entre el cierre del año comercial anterior y el actual donde se efectúa su deducción.

Esta obligación alcanza incluso a los contribuyentes del IDPC liberados de aplicar corrección monetaria, como ocurre en el caso del régimen pro pyme.

Luego, las instrucciones no distinguen si ese reajuste se aplica solo para efectos de declaración o si incluye también su anotación en los RTRE. Por lo tanto, el referido reajuste debe aplicarse en ambos casos. Por consiguiente, para el caso particular del régimen pro pyme, y para los fines del RTRE, el reajuste asociado a la pérdida de arrastre deberá incorporarse al registro REX, como un monto independiente.

Por último, respecto de la consulta 3), tanto en el caso de un contribuyente del régimen pro pyme como del régimen general, en la determinación de la base imponible afecta al impuesto del artículo 107 de la LIR, podrán rebajarse los gastos necesarios para producir la respectiva renta como, por ejemplo, las comisiones referidas en su consulta.

En este sentido, conforme dispone el N° 8 del artículo 107 de la LIR, deberá incorporarse en el REX el resultado neto de las rentas que fueron afectadas con el impuesto único, es decir, una vez deducidos los costos, gastos y desembolsos que sean imputables al término del ejercicio, según lo establecido en la letra e) del N° 1 del artículo 33 de la LIR⁸.

³ Se hace presente que el impuesto único, aun cuando es un gasto rechazado, no queda sujeto a la tributación del inciso primero o inciso tercero del artículo 21 de la LIR. Asimismo, tampoco corresponde a una partida del inciso segundo del mismo artículo.

⁴ Incorporada al registro REX, conforme con la Resolución Ex. N° 90 de 2022.

⁵ Este monto deberá incluir el reajuste que corresponda conforme con el artículo 72 de la LIR.

⁶ De acuerdo con lo instruido en la Circular N° 73 del 2020, por regla general, respecto de este tipo de gastos se debe deducir el monto del crédito correspondiente en el registro SAC.

⁷ Sin perjuicio de lo que disponga en su oportunidad el instructivo operativo para cada año tributario.

⁸ Atendido lo expuesto, no corresponde registrar los gastos en un código separado, pues el gasto estará comprendido en lo que se informe como resultado neto del ejercicio.

III CONCLUSIÓN

Conforme lo expuesto precedentemente y respecto de lo consultado, se informa que:

1) El impuesto único pagado debe agregarse a la RLI del régimen general, en caso de haberla rebajado, por cuanto, no corresponde a un gasto del referido régimen. En el caso del régimen pro pyme, el impuesto único pagado no debe incluirse dentro de las partidas a declarar en la determinación de la base imponible.

A nivel del RTRE, el impuesto único pagado debe ser imputado únicamente en la columna “Rentas afectadas con Impuesto Único del Artículo 107 de la LIR” del registro REX, sin deducción de créditos a nivel del registro SAC.

2) Respecto del tratamiento de la pérdida de arrastre por parte de los contribuyentes del régimen pro pyme, el registro del resultado neto –de acuerdo con la Resolución Ex. N° 90 de 2022– no incluye la pérdida de arrastre. Por lo tanto, corresponde que aquella se reponga en el registro REX. Finalmente, la pérdida de arrastre deberá ser corregida tanto en el RTRE como en el F 22, independiente de si se trata de un contribuyente del régimen general o del régimen pro pyme.

3) Por último, corresponde la deducción de gastos necesarios para producir la renta en la determinación de la base imponible afecta al impuesto único establecido en el artículo 107 de la LIR.

HERNÁN FRIGOLETT CÓRDOVA
DIRECTOR

Oficio N° 2441, del 14.09.2023
Subdirección Normativa
Depto. de Impuestos Directos